Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

N° 34111 du rôle
Inscrit le 27 février 2014

Audience publique du 5 mai 2015

Recours formé par
Monsieur ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 34111 du rôle, déposée le 27 février 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître Frédéric Noël, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 novembre 2013 ayant déclaré non fondée une réclamation introduite le 20 décembre 1996 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mai 2014 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Frédéric Noel et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou Thill en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 28 janvier 2015 ;

En date du 26 septembre 1996, le bureau d'imposition … de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année 1991, ci-après désigné par « le bulletin », avec, sous la rubrique « *détail concernant l'imposition* », la mention « *ajoute de ... suite à comparaison de fortune apport de l'immeuble en Belgique dans la société (augm. de capital)* ».

Par courrier daté du 18 décembre 1996, la fiduciaire ... s'adressa au bureau d'imposition, en déclarant prendre position sur cette imposition, et demanda au bureau de « *revoir l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et de procéder à un redressement* […] ».

Par courrier du 2 janvier 1997, le bureau d'imposition prit position par rapport à cette demande.

Par décision datée du 18 mars 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », déclara la réclamation irrecevable à défaut de justification quant au mandat du réclamant.

Le recours contentieux introduit le 22 juin 2009 par Monsieur ... fut déclaré non fondé par un jugement du tribunal administratif du 21 janvier 2010, inscrit sous le n° 25835 du rôle. L'appel formé par Monsieur ... contre ledit jugement du 21 janvier 2010 fut déclaré fondé par l'arrêt du 17 juin 2010 de la Cour administrative, n° 26643C du rôle, qui renvoya le dossier devant le directeur pour statuer sur le fond de la prédite réclamation introduite par Monsieur ... en date du 20 décembre 1996.

En date du 7 juillet 2010, le directeur invita Monsieur ... à verser un certain nombre de pièces. Ce courrier est libellé en les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 20 décembre 1996, par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991 ;*

Vu les paragraphes 228 et 235 ainsi que les paragraphes 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts ;

Vu le jugement de la Cour administrative du 17 juin 2010, n° 26643C renvoyant le litige devant le directeur ;

le réclamant est invité

à produire les bulletins du revenu cadastral et du précompte mobilier des années 1988 à 1991 concernant l'immeuble situé au ...,

à joindre le devis établi et, le cas échéant, un plan d'architecte, avant l'engagement de la rénovation dudit immeuble au cours des années 1988 à 1991,

à présenter les copies des documents établis lors de la procédure d'autorisation desdits travaux par l'administration compétente,

à expliquer par des moyens probants la présence, parmi ses documents, de factures établies au nom de « ... » et à indiquer l'origine des fonds utilisés pour les régler,

à documenter le prix d'acquisition du matériel qu'il a exporté du Luxembourg et qui a été facturé par l'intermédiaire de la société "..." et à démontrer le paiement,

à renseigner valablement les revenus qu'il a réalisés du fait de son statut d'associé dans des firmes de droit belge,

à illustrer l'accroissement de valeur de l'immeuble litigieux qu'il a acquis au cours de l'année 1988 au prix de ... francs pour l'apporter au cours de l'année 1991 dans une société à la valeur de ... francs.

Les pièces à produire et, le cas échéant, les explications supplémentaires sont à présenter au

Directeur des contributions directes

Secrétariat du contentieux
L-2982 Luxembourg
pour le 15 août 2010 au plus tard […] ».

Dans la mesure où le courrier précité du 7 juillet 2010 était resté sans réponse, le directeur, par décision du 11 novembre 2010, rejeta la prédite réclamation comme non fondée.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 11 février 2011, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du 11 novembre 2010.

Par jugement du 26 février 2013, inscrit sous le numéro 27905 du rôle, le tribunal administratif, dans le cadre du recours en réformation, annula la décision directoriale du 11 novembre 2010, et renvoya l'affaire devant le directeur pour prise en considération pour une première fois au niveau administratif des pièces et documents versés seulement au cours de la phase contentieuse.

Par décision du 26 novembre 2013, inscrite sous le numéro C 9426a du rôle, le directeur reçut la réclamation en la forme et la rejeta comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« *Vu la requête introduite le 20 décembre 1996 par le sieur ..., au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1991, émis le 26 septembre 1996 ;*

Vu le jugement de la Cour administrative du 17 juin 2010, n° 26643C renvoyant le litige devant le directeur ;

Vu la décision directoriale du 11 novembre 2010, n° C9426 ;

Vu le jugement du Tribunal administratif du 26 février 2013, n°27905, renvoyant le litige une nouvelle fois devant le directeur ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 7 juillet 2010, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse de la part du réclamant à l'époque ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir augmenté « le revenu imposable de l'année 1991 de Fr. : ....- suite à l'apport de l'immeuble en Belgique (augmentation de capital) dans la S.à r.l ... avec siège à Luxembourg » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant, de prime abord, qu'il y a lieu de reprendre les termes de la décision du directeur des contributions datant du 11 novembre 2010 et portant le numéro du rôle C9426 afin de clarifier préalablement à la présente décision, inscrite au rôle du contentieux sous le numéro C 9426a, les modalités et détails exacts du cas d'espèce ;

« Considérant que le bureau d'imposition avait procédé à une comparaison de la fortune du réclamant, embrassant la période du 1er janvier 1991 au 31 décembre 1991 qui a mis à jour un manque de liquidités d'un ordre de grandeur de ... francs ; qu'en effet en date du 8 juillet 1991, le requérant avait procédé à une augmentation de capital de la société « ... s.à r.l. » par apport à la valeur de ... francs d'un bien immeuble, situé en Belgique ;

Considérant que s'il n'était pas contesté que le réclamant avait acquis cet immeuble au cours de l'année 1988 au prix de ... francs, il n'en restait pas moins que l'accroissement de valeur encourue par ladite construction et constaté par un bureau d'expertise dans son rapport du 14 juin 1991, dépassait les moyens financiers déclarés par le réclamant ;

Considérant que dans un rapport du 8 juillet 1991, le réviseur d'entreprises ... a retenu que l'immeuble, construit sur un terrain d'une superficie de 3,50 ares et présentant une façade de 11,70 mètres a été refait de fond en comble et comporte 17 studios sur 5 niveaux avec un rez-de-chaussée commercial ; que selon les informations reçues des apporteurs le bien n'est pas hypothéqué mais qu'il a fait l'objet d'un engagement hypothécaire pour un prêt fait aux réclamants, qui restent personnellement débiteurs tant de la dette que des intérêts ; que le Bureau d'expertises ... dans son rapport d'expertise daté du 14 juin 1991 donne les valeurs estimées de réalisation suivantes, selon trois hypothèses de vente :

- de gré à gré	*... francs*
- ventre publique volontaire	*... francs*
- vente forcée	*... francs*

Considérant que le bien a été apporté pour une valeur de ... ; que le réviseur a noté qu'il s'est rendu à Bruxelles, qu'il a pu constater le bon état de l'immeuble et son importance dans un quartier en pleine expansion avec nouveaux immeubles importants et à proximité de la Gare ;

Considérant qu'afin de déterminer l'accroissement de valeur subi par l'immeuble litigieux, le bureau d'imposition a tablé d'un coté sur la valeur estimée de réalisation moyenne retenue par l'expert, i.e. ... francs et d'autre part sur le prix de revient tel qu'il se présentait d'après les données déclarées, notamment de ... francs déboursés à l'acquisition et du coût des travaux dont le bureau d'imposition avait connaissance,

ensemble ... francs ; que de la sorte, l'accroissement de valeur a été estimé à ... francs dont la provenance n'a pu être immédiatement éclairée ;

Considérant que de façon non contestée, au cours des années suivant l'acquisition de cet immeuble, le réclamant n'avait jamais déclaré la provenance des fonds nécessaires au financement des travaux d'investissement y réalisés ni un revenu provenant de la location de biens ;

Considérant que le détail de la comparaison de fortune établie par le bureau d'imposition se présente comme suit :

Comparaison de fortune			
Dépenses		*Recettes*	
Cotisations sociales	...	*Salaire époux*	...
Frais ...	...	*Salaire épouse*	...
Assurances	...	*Loyer ...*	...
Remboursements prêts	...	*Loyer ...*	...
Remboursements prêts	...	*Revenu ... et ... s.à r.l.*	...
Remboursements prêts	...	*Liquidation Espérance*	...
..	...	*Dette banque*	...
Achat maison à ...	...		
Augmentation valeur en capital d'immeuble	...		
Placement ...	...		
TOTAUX	...		...
Manquant			...
Prélèvements admis pour train de vie normal			...
Total ajout			...

Considérant que le directeur doit instruire (§ 204 AO) sur le revenu imposable ; que c'est par la consécration du principe du réexamen intégral et d'office de l'imposition litigieuse dans les dispositions combinées des §§ 204, 243 et 244 AO que le législateur a exprimé sa volonté qu'aucun impôt que celui qui est légalement dû ne puisse être réclamé au contribuable ; que rien ne s'oppose donc à ce que le réclamant présente dans le cadre de sa réclamation des éléments nouveaux, sous réserve d'abattements ou de bonifications à accorder sur demande, tendant à apporter des modifications à sa déclaration d'impôt ;

Considérant, qu'en l'espèce, le réclamant a demandé le redressement de l'imposition litigieuse pour dire que si la valeur retenue au moment de l'apport résulte bien du rapport d'un expert, il ne constituerait cependant pas un revenu imposable au Luxembourg, étant donné que l'immeuble se situerait à l'étranger ;

Considérant cependant que si l'immeuble est sis à l'étranger, il n'en reste pas moins que le réclamant doit avoir disposé des liquidités suffisantes pour le mettre en valeur ;

Considérant que s'il est loisible au contribuable, sous l'empire de la loi générale des impôts, de s'opposer à une surtaxe, il lui incombe toutefois d'infirmer la taxation par des allégations circonstanciées qui permettent, dans le cadre du § 243 AO, de mieux asseoir l'impôt ;

Considérant toutefois que le directeur des contributions n'est pas lié par les moyens invoqués le cas échéant par le réclamant (§ 243 alinéa 2 AO), mais a le devoir de procéder d'office à un réexamen intégral de la cause (§ 243 alinéa 1er AO), tant en faveur qu'en défaveur du réclamant ;

Que dans le cadre de cette obligation, il avait invité le réclamant en date du 7 juillet 2010 :
à produire les bulletins du revenu cadastral et du précompte mobilier des années 1988 à 1991 concernant l'immeuble situé au …,
à joindre le devis établi et, le cas échéant, un plan d'architecte, avant l'engagement de la rénovation dudit immeuble au cours des années 1988 à 1991,
à présenter les copies des documents établis lors de la procédure d'autorisation desdits travaux par l'administration compétente,
à expliquer par des moyens probants la présence, parmi ses documents, de factures établies au nom de « … » et à indiquer l'origine des fonds utilisés pour les régler,
à documenter le prix d'acquisition du matériel qu'il a exporté du Luxembourg et qui a été facturé par l'intermédiaire de la société "…" et à démontrer le paiement,
à renseigner valablement les revenus qu'il a réalisés du fait de son statut d'associé dans des firmes de droit belge,
à illustrer l'accroissement de valeur de l'immeuble litigieux qu'il a acquis au cours de l'année 1988 au prix de … francs pour l'apporter au cours de l'année 1991 dans une société à la valeur de … francs ;

Considérant que le réclamant n'a donné aucune suite à ce mandement de sorte que la provenance des fonds nécessaires au financement de travaux de rénovation de la construction sise à Bruxelles n'a pas été documentée par des moyens probants ;

Considérant qu'en cas de comportement négligent d'un contribuable, les conséquences désavantageuses qui sont susceptibles d'en résulter ne sauraient être imputées qu'au contribuable lui-même, étant entendu que la procédure d'investigation fiscale, dominée par le principe de l'examen et de l'instruction d'office des cas d'imposition (§ 204 (1) AO) et qui tend à garantir aussi bien la légalité que l'égalité de l'imposition, ne peut être réduite à une acceptation pure et simple des données que le réclamant présente au directeur sans y joindre la preuve d'éléments essentiels ; qu'en l'espèce, le réclamant a omis de fournir des données essentielles afin d'établir, autrement, ses moyens financiers ;

Considérant que le réclamant n'a dès lors pas prouvé suffisamment l'existence d'un écart significatif entre les revenus soumis à l'impôt fixé à travers le bulletin litigieux, établi par voie de taxation, et les revenus réels de 1991 (Cour administrative du 17 juin 2010, n° 26643C), particulièrement par son omission de répondre au mandement du directeur des contributions l'invitant à documenter la provenance des fonds à sa disposition pour réaliser l'accroissement de valeur de l'immeuble ;

Qu'il y a dès lors lieu de confirmer l'impôt fixé à travers le bulletin litigieux, le directeur des contributions s'étant trouvé inhibé à poursuivre son instruction aux fins du réexamen intégral du bulletin attaqué ;

Considérant par ailleurs que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ; »

Considérant que même si, à l'époque, le réclamant n'avait pas trouvé utile de remettre à l'instance contentieuse le moindre des documents sollicités par le directeur au travers de sa mise en état datant du 7 juillet 2010, et destinés à élucider sinon à mieux comprendre l'historique de l'immeuble litigieux, de même que de parvenir à déceler l'origine des fonds employés à la restauration, il n'en demeure pas moins que le réclamant s'est finalement plié en quatre afin d'être en mesure de présenter au moins une partie des pièces probantes en cours d'instance devant le Tribunal administratif ; que le Tribunal, à son tour, après avoir prêté l'oreille attentivement aux explications et allégations récitées par le requérant, a finalement décidé de renvoyer l'affaire à nouveau devant le directeur des contributions, afin que celui-ci puisse, à l'aide de l'abondance de justificatifs nouvellement introduits, déceler la vérité en ce qui concerne la provenance des fonds utilisés par le requérant à tire de financement des travaux d'entretien et des investissements effectués dans le cadre de la rénovation de l'immeuble litigieux ;

Considérant, tout d'abord et à titre explicatif, que le réclamant n'a nullement remis en question la totalité de la « comparaison de fortune », telle que dressée par le bureau d'imposition, mais que le seul point auquel il semble se heurter, constitue la présumée augmentation de valeur à raison de ... francs en ce qui concerne son immeuble sis à B-..., cette augmentation de valeur (N.B. à très court terme, de 1988 à 1991) se fondant d'après lui uniquement sur « une évaluation d'un expert » alors que « l'évaluation dudit immeuble a été effectuée dans le cadre d'une procédure d'expropriation engagée par la ville de Bruxelles en vue d'importants travaux d'infrastructure dans la zone où l'immeuble se situe en relation avec une ligne d'un train à grande vitesse » ;

Considérant encore que durant l'année 1991, l'immeuble en question a été apporté en nature dans le capital de la société ... s.à r.l., suivant acte du notaire ..., pour une valeur de ... francs, cet apport ayant eu « pour but de procéder à l'évaluation de l'immeuble à sa valeur du marché, respectivement sa valeur marchande, dans le cadre de l'expropriation à venir pour éviter que la plus-value potentielle qui serait réalisée par lui dans le cadre de cette expropriation par rapport à la valeur réelle de l'immeuble ne soit pas trop importante par rapport au coût d'acquisition et des travaux réalisés » ; que « suite à cet apport et au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année litigieuse 1991, le bureau d'imposition 2 a retenu que l'immeuble a une valeur réelle de ... francs et que, partant, en fonction des éléments déclarés, comparés au prix d'acquisition

de l'immeuble, le réclamant a partant utilisé des revenus non déclarés, classés comme divers à hauteur de … francs pour valoriser l'immeuble et atteindre ainsi une valeur globale de … francs » ;

Considérant qu'il y a lieu de mettre en exergue, en ce qui concerne les allégations relatives aux divers valeurs et prix respectifs, que le réclamant, à travers « sa » société ... s.à r.l., a fait l'objet d'un contrôle sur place de l'ensemble de ses documents et pièces comptables au sein de ses lieux commerciaux, ce contrôle ayant été effectué de la part du Service de révision de l'Administration des contributions directes, contrôle qui a abouti à une nette majoration de ses recettes d'exploitation et à une mise en compte dans son chef de distributions qualifiées d'occultes et imposables en principe ; qu'à cet égard, le rapport du fonctionnaire en charge du contrôle retient notamment qu' « en raison de ces défauts, la comptabilité de la société (i.e. de la société ... s.à r.l.) n'est pas conforme aux prescriptions du § 162 de la loi générale des impôts et ne peut partant pas bénéficier de la présomption de régularité instaurée par le § 208(1) de la même loi » ;

Considérant que même si ces révélations du contrôleur ne sauraient influer de façon directe sur la présente instance, elles ne rendent pas les allégations du réclamant plus convaincantes, même si elles se laissent, en faisant preuve de beaucoup de bonne volonté, partiellement concevoir à l'aide de certaines des pièces à l'appui ; qu'à cela s'ajoute, d'une part, que le requérant, lors du commencement initial des travaux relatifs à l'immeuble litigieux, avait bien en tête de soumettre l'immeuble à des transformations profondes, ceci afin de créer un large espace de logements du plus haut standing, parfaitement adaptés au site et au voisinage exclusif sur lequel l'immeuble en question est érigé, alors que, d'autre part, le rapport susénoncé du sieur ..., expert en matière immobilière (le rapport devant nécessairement dater de plus ou moins 1990), annexé une première fois à titre d'argumentaire à la requête devant le directeur des contributions datant du 20 décembre 1996, reprend une valeur de … francs (donc même plus que les … francs retenus par le bureau d'imposition) en tant que « valeur de la reconstruction à neuf » tout en qualifiant l'immeuble litigieux d' « immeuble rénové, confort sanitaire moderne, situation à quelques dizaines de mètres de la gare du Midi », de sorte que sous cet angle aussi il y a sérieusement lieu de se demander pourquoi le réclamant, malgré s'y référant sans cesse et tout en ayant remis une quantité énorme d'autres documents, d'ailleurs quelque peu insignifiants, n'a pas encore jugé utile de présenter à une des instances contentieuses à travers des pièces et justificatifs concluants la reconstitution exacte du prix de revient de … francs, tel que retenu par le bureau d'imposition, si ce n'est de ne pas se démentir que cette valeur, retenue d'ailleurs également à titre de valeur d'apport en nature dans « sa » société ..., nouvellement créée, ne constituerait autre chose que le pur fruit de l'énumération de la totalité des travaux effectués, fussent-ils de nature officielle ou clandestine ;

Considérant, par ailleurs, qu'en ce qui concerne le paquet de justificatifs sollicités par le directeur des contributions à travers sa mise en état du 7 juillet 2010, il y a lieu de préciser que les plus pertinents et les plus indispensables sont les suivants :

– *« le devis établi et, le cas échéant, un plan d'architecte, avant l'engagement de la rénovation dudit immeuble au cours des années 1988 à 1991 » (1)*
– *« les copies des documents établis lors de la procédure d'autorisation desdits travaux par l'administration compétente » (2)*

– « *le prix d'acquisition du matériel qu'il (i.e. le réclamant) a exporté du Luxembourg et qui a été facturé par l'intermédiaire de la société « ... » et à démontrer le paiement* » *(3)*

– « *à renseigner valablement les revenus qu'il a réalisés du fait de son statut d'associé dans des firmes de droit belge* » *(4)*

– « *à illustrer l'accroissement de valeur de l'immeuble litigieux qu'il a acquis au cours de l'année 1988 au prix de ... francs pour l'apporter au cours de l'année 1991 dans une société à la valeur de ... francs* » *(5) ;*

que le réclamant, après bien des atermoiements, a fini par présenter « le permis de bâtir établi par la commune de ... » (2), de même qu'un « tableau récapitulatif concernant le financement de l'acquisition et des travaux de rénovation et de transformation de l'immeuble sise (sic) à Bruxelles, ... durant la période 1988-1991 » (5), sauf que cet historique ne fait que démontrer une partie infime de l'ensemble des travaux réalisés (cf. infra) ;

qu'en ce qui concerne les documents (3) et (4), il a soit délibérément soit indélibérément mais en tout cas complètement omis de les présenter ;

qu'en fin de compte, pour ce qui est du devis et des plans d'architecte (1), il n'a remis que les plans d'architecte alors qu'une fois de plus, il n'a pas jugé nécessaire de fournir le document le plus important, à savoir le devis établi par son entrepreneur, document d'ailleurs absolument nécessaire afin d'être en mesure de se faire au préalable une idée de l'ensemble des frais et coûts à venir, surtout s'il s'agit, à l'instar du cas d'espèce, d'un projet d'envergure dépassant aisément les ... francs ; que de plus, il n'a même pas été allégué par le réclamant qu'un tel devis n'existerait pas ;

Considérant, dès lors, que tout ce que le requérant a réussi à démontrer à l'aide de ses diverses pièces à l'appui, au préjudice de lui-même, n'est donc autre chose que l'origine d'une infime partie des travaux effectués ainsi que, dès lors, du prix de revient relatif à l'immeuble litigieux, plus précisément la provenance d'un montant de même pas ... francs au lieu 'des (... (sinon même ...) - ... i.e.) ... francs (sinon ... francs suivant le prix réel estimé par l'expert en matière immobilière) tels que retenus par l'expert, de sorte qu'il appert une nouvelle fois de se demander, d'un côté, s'il a eu l'intention de procéder intentionnellement à une surestimation de l'immeuble litigieux lors de l'apport en 1991 dans la société ... S.à r.l. (N.B. surestimation strictement interdite par l'ensemble des lois comptables et fiscales applicables en la matière), et, de l'autre, s'il a jugé les autorités belges compétentes en la matière incapables de détecter un tel inconvénient tout de même non négligeable ; qu'il s'ensuit que non seulement il persiste de sérieux écarts entre les différentes valeurs retenues, mais encore échet-il de souligner que le réclamant, même en fournissant une abondance de pièces les plus diverses, n'a toujours pas su convaincre en ce qui concerne l'ensemble des travaux effectués dans le cadre de la rénovation de l'immeuble litigieux, à tel point qu'il a même créé davantage de doutes et de soupçons qu'il n'en existait au départ ;

Considérant, finalement, qu'en ce qui concerne les comptes prêts invoqués par le réclamant qui ont soi-disant contribué au financement des travaux exécutés, il échet de souligner que ceux-ci, comme par miracle, furent tous alimentés de façon tout à fait sérieuse de la part de la société ... s.à r.l., dont le réclamant n'est non seulement actionnaire mais aussi le gérant, au bout d'une période d'un peu plus de trois ans (1988 — début 1992), pour présenter, en fin de compte, un solde proche de zéro (versements

effectués de la part de « ... s.à r.l. : ... + ... i.e. ... francs) ; qu'ainsi les comptes prêts, s'ils peuvent valablement être qualifiés de tels, ne sauront exercer la moindre influence sur le financement des travaux accomplis, la source de leur alimentation étant, en dernier lieu, personne d'autre que le réclamant même, à la différence près qu'il a tenté de déguiser la nature réelle des opérations effectuées, notamment en les cachant pécuniairement derrière la courtine de sa compagnie ; que dès lors, non seulement le coût réel de l'ensemble des travaux effectués mais aussi la provenance des flux monétaires destinés à les financer restent fortement opaques ;

Considérant, en conclusion, que dans son arrêt du 30 avril 2009, n° 25231C du rôle, la Cour administrative a retenu que : « Pour la détermination des bases d'imposition, le directeur dispose encore des mêmes droits et obligations que le bureau d'imposition en ce qui concerne l'appréciation des preuves et les moyens d'investigation pour s'assurer d'une détermination juste des revenus du contribuable. Il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité.

Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt. Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient cependant d'aucune présomption de véracité » ;

Considérant qu'il découle de tout ce qui précède que le réclamant, même en fournissant une abondance de pièces destinées à estomper le véritable caractère de ses actes, est resté en défaut de convaincre en ce qui concerne ses différentes explications et énonciations afférentes au financement des travaux et à l'origine de la valeur de 42.000.000 francs, de sorte qu'il est resté en défaut de rapporter la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par bulletin du 26 septembre 1996 et confirmés par décision directoriale numéro C 9426 du 11 novembre 2010 ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la rejette comme non fondée. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 février 2014, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du 26 novembre 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu, de sorte que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation sous analyse.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir, quant aux faits, qu'il aurait acquis un immeuble le 28 avril 1988 pour un montant de … francs, le prix résultant d'une évaluation d'un expert. Cette acquisition et les travaux entrepris durant les années 1988 à 1991 auraient été financés en totalité par des lignes de crédit des banques … et … et par la société ... s.à r.l.. Durant l'année 1991, l'immeuble en question aurait été apporté en nature dans le capital de la société ... s.à r.l., suivant acte du notaire …, pour une valeur de ….- LUF, la valeur se fondant sur une évaluation d'un expert. L'évaluation dudit immeuble aurait été effectuée dans le cadre d'une procédure d'expropriation engagée par la ville de Bruxelles en vue d'importants travaux d'infrastructure dans la zone où l'immeuble se situerait en relation avec une ligne d'un train à grande vitesse. Cet apport aurait eu pour but de procéder à l'évaluation de l'immeuble à sa valeur du marché, respectivement sa valeur marchande, dans le cadre de l'expropriation à venir pour éviter que la plus-value potentielle qui serait réalisée par lui dans le cadre de cette expropriation par rapport à la valeur réelle de l'immeuble, ne soit pas trop importante par rapport au coût d'acquisition et des travaux réalisés. Suite à cet apport et au dépôt de la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1991, le bureau d'imposition 2 aurait retenu que l'immeuble aurait une valeur réelle de ….- LUF et que partant, en fonction des éléments déclarés, comparés au prix d'acquisition de l'immeuble, le demandeur aurait partant utilisé des revenus non déclarés, classés comme divers à hauteur de ….- LUF pour valoriser l'immeuble et atteindre ainsi une valeur globale de ….- LUF.

En droit, le demandeur fait valoir que la décision du 26 novembre 2013 serait basée principalement sur le fait qu'il serait resté à défaut de convaincre en ce qui concerne ses différentes explications et énonciations afférentes au financement des travaux à l'origine de la valeur de …,- LUF, de sorte qu'il serait resté en défaut de rapporter la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par bulletin du 26 septembre 1996 et confirmé par décision du 11 novembre 2010, reprise dans la prédite décision, dans le cadre de l'instruction de son dossier pour permettre un juste calcul des revenus soumis à l'impôt fixé à travers le bulletin litigieux établi par voie de taxation en 1991 et ses revenus réels de 1991. La décision retiendrait encore qu'il aurait versé une multitude de pièces desquelles il était impossible d'établir à suffisance de droit le financement des travaux. La décision déférée retiendrait finalement qu'il aurait utilisé une certaine confusion entre sa personne privée et la société ... s.à r.l., pour justifier, par opération de courtine, le financement des travaux et ainsi rendre opaque la source des revenus et de ses propres revenus.

Cependant, le principe de légalité et d'égalité de l'imposition n'aurait pas été respecté, tout comme le principe de l'instruction, respectivement l'investigation supplémentaire, édicté notamment par les articles combinés 171 et 205 AO, eu égard au doute retenu par l'administration des contributions par rapport à la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1991. En effet, à nouveau, le directeur aurait pris la décision déférée sans le consulter. A cet égard, il donne à considérer que, lors de son précédent recours, il aurait fourni un nombre non limitatif de pièces afin d'expliquer ses moyens et que la partie étatique aurait attendu la toute fin de procédure ayant abouti au jugement du 26 février 2013, pour communiquer des pièces qui auraient été remises ensemble avec la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 1991 et qui se seraient dès lors trouvées en la seule possession de l'administration des Contributions directes.

Or, ces pièces n'auraient fait l'objet d'aucun débat contradictoire dans le cadre de la prise de décision du 26 novembre 2013. Par ailleurs, il serait inexact de soutenir qu'il serait de mauvaise volonté et essayerait de cacher la source de ses revenus étant donné que le dossier n'aurait été construit qu'au fur et à mesure. En outre, eu égard à l'ancienneté du dossier, à la difficulté de récupérer des documents datant de 20 ans et les faits exposés ci-dessus, il y aurait lieu de retenir que le directeur, respectivement les services d'imposition, n'auraient à nouveau pas respecté le principe de l'investigation supplémentaire du dossier et cela, de façon égalitaire comme l'imposent notamment les §§ 170, 171, 204, 205, 209 et 217 combinés AO.

Toutefois, et à nouveau, la décision unilatérale du directeur le placerait devant le fait accompli, alors que les pièces auraient pu être fournies avant la décision et discutées et expliquées.

Le demandeur en conclut que la décision du 26 novembre 2013 ne serait pas justifiée, dans la mesure où la taxation serait basée sur des éléments erronés et incomplets, alors qu'on ne lui aurait pas donné un délai raisonnable pour verser son dossier complet par rapport aux questions qui restaient posées et la possibilité matérielle de verser les pièces dans un délai raisonnable, si des questions subsistaient.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est au tribunal de constater qu'au moins depuis le courrier du 7 juillet 2010, la partie étatique, en demandant que des pièces supplémentaires soient versées, a essayé d'établir un dialogue avec le demandeur qui n'avait, à l'époque, pas donné de suites au courrier précité. Dès lors, vu que la motivation sous-tendant la position de la partie étatique était connue par le demandeur au plus tard à la fin de la procédure contentieuse qui s'est soldée par le jugement du tribunal administratif du 26 février 2013, et comme, depuis le courrier du directeur du 7 juillet 2010, il avait une parfaite connaissance des pièces réclamées, le demandeur est mal fondé d'invoquer une instruction incomplète, et surtout l'absence d'un dialogue sincère.

Il s'ensuit que le moyen afférent laisse d'être fondé.

Quant au fond, le demandeur estime que la décision déférée serait non fondée et non justifiée étant donné qu'elle confirmerait la taxation réalisée. En effet, le montant investi par financement bancaire, respectivement par sa société, ressortirait des tableaux de financement et des pièces versées et s'élèverait à ….- LUF. Il découlerait des explications

invoquées qu'il n'aurait pas investi plus d'argent que ce qui est renseigné dans les tableaux de financement, mais que la valeur de l'immeuble n'aurait fait qu'augmenter non pas par un investissement quelconque de revenus occultes, mais uniquement du fait de sa situation et de sa valeur marchande.

Le demandeur donne encore à considérer qu'il aurait versé le bulletin de revenu cadastral de l'année 1991, les plans d'architecte, le permis de construire et le contrat de location de ... s.à r.l. à cette adresse, qui seraient de nature à établir la valeur réelle de l'immeuble. Par ailleurs, pour établir la valeur réelle investie dans l'immeuble litigieux, il aurait fait état des factures des travaux de rénovation financés par des crédits versées à l'administration des contributions directes, dont elle est encore en possession et qu'elle a communiquées lors de la dernière procédure finalement, et qui seraient reversées à nouveau. Il aurait encore fait état du contrat de bail signé à l'époque, expliquant l'intervention de la société ... s.à r.l., qui se serait vue accorder un bail à loyer modéré en contrepartie du financement des travaux de transformation. Il verserait encore comme nouvelle pièce le rapport de l'architecte …, qui n'aurait jamais été pris en compte par la partie étatique, et qui aurait retenu une augmentation de la valeur de l'immeuble du seul fait de sa situation et de la venue du TGV à …,- BEF, au lieu des ….- BEF constituant le prix d'acquisition. L'architecte expliquerait par ailleurs que les travaux de transformation, améliorant un immeuble par des dalles en bétons et autres, auraient automatiquement engendrés une plus-value par rapport à son état préalable de presque ruine, de ….- BEF. Cependant, cet élément ne prendrait pas en considération le coût des travaux investi dans l'immeuble, mais uniquement la plus-value apportée par ces travaux. L'architecte expliquerait encore que par les travaux de transformation de l'immeuble, ce dernier aurait augmenté sa surface et notamment sa surface de location commerciale, soit une plus-value de ….- BEF. Qu'il en irait de même pour l'augmentation de la surface locative privée, soit une plus-value de ….- BEF.

Le demandeur en conclut que la valeur de l'immeuble n'aurait augmenté que par rapport à sa situation, les transformations subies et les travaux y réalisés, de sorte que la décision serait mal fondée.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du moyen.

Force est de prime abord au tribunal de rappeler que le jugement du 26 février 2013 avait renvoyé le dossier au directeur pour qu'il soit pris position par rapport aux pièces versées par la partie étatique seulement au cours de la procédure contentieuse et qui avaient été découvertes dans les archives de l'administration des contributions directes.

Si le tribunal est incliné à suivre le raisonnement du demandeur que du moins une partie de l'augmentation de la valeur de l'immeuble litigieux est due à la revalorisation du quartier dans lequel il est situé, il ne faut pas perdre de vue que depuis le début de la présente procédure, il n'a pas versé pas la pièce maîtresse permettant de retracer les investissements réalisés en rapport avec l'immeuble litigieux, à savoir un devis établissant le coût de l'ensemble des travaux réalisés.

A défaut de verser cette pièce, le demandeur n'a pas prouvé que les sommes déclarées et les factures versées constituent l'ensemble des investissements réalisés.

Cette conclusion n’est en rien énervée par le rapport du 17 janvier 2014 dans la mesure où il confirme, d’un côté, que la plus-value réalisée est largement dû à l’augmentation de la surface de l’immeuble et aux travaux réalisés, de sorte à confirmer la valeur de l’immeuble, il reste cependant parfaitement muet quant à une estimation des travaux réalisés pour transformer cet immeuble et est dès lors inutile pour prouver l’absence d’un financement partiellement occulte de la part du demandeur.

Quant aux tableaux de financement versés, force est au tribunal de constater que s’ils documentent certes le financement des travaux réalisés, ils ne rapportent néanmoins pas la preuve que ces travaux constituent l’ensemble des travaux réalisés.

Il suit des considérations qui précèdent que les explications du demandeur ne sont pas de nature à mettre en cause le bien-fondé de la décision déférée. Partant, le moyen afférent laisse d’être fondé.

Finalement, le demandeur conteste que le revenu litigieux rentre dans la catégorie de revenus de l’article 99 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu, que le calcul du revenu a valablement été fait suivant la méthode utilisée pour le calcul d'un bénéfice commercial, et critique qu’on taxerait le montant investi via sa société deux fois, alors que ce dernier aurait été déjà taxé et repris dans la déclaration de la société ... s.à r.l..

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ces moyens.

Force est au tribunal de constater à cet égard que les trois moyens repris ci-avant se résument à des allégations et contestations non autrement étayées ou motivées, de sorte qu’ils sont à rejeter pour défaut de précision nécessaire afin de permettre au tribunal d’en discerner leur portée exacte.

Il suit de l’ensemble des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

A vu de l’issue du litige la demande en allocation d’une indemnité de procédure est à rejeter pour ne pas être fondée.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié partant en déboute ;

dit qu’il n’y a pas lieu d’analyser le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en allocation d’une indemnité de procédure ;

condamne le demandeur aux frais ;

Ainsi jugé par:

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Jackie Maroldt, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 5 mai 2015, par le vice-président, en présence du greffier Goreti Pinto.

s. Goreti Pinto s. Claude Fellens

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6 mai 2015
Le greffier du tribunal administratif